

1.9 Особенности финансовой отчётности и плана счетов в Туркменистане

Особую важность и актуальность в странах СНГ приобретают вопросы реформирования бухгалтерского учёта и финансовой отчётности в соответствии с мировыми стандартами. За последние годы (2010 – 2016) в Туркменистане происходят кардинальные преобразования, направленные на формирование цивилизованного современного рынка и активную интеграцию страны в мировое сообщество. Провозглашённая руководством страны политика «открытых дверей» требует понимания процессов, протекающих в мировом хозяйстве, и функционирования в нём Туркменистана в качестве «равноправного» игрока⁷². Такая политика должна способствовать привлечению иностранных инвестиций в экономику государства, этому должно способствовать и объявление некоторых территорий свободными экономическими зонами. Для иностранного инвестора более понятна и приемлема финансовая отчётность, подготовленная в соответствии с МСФО.

Развитие экономики Туркменистана осуществляется на основе национальных и государственных программ, которые рассчитаны на среднесрочный и долгосрочный периоды. На сегодняшний день в Туркменистане создана многоотраслевая экономика, представленная предприятиями электроэнергетики, нефтегазодобывающей, нефтеперерабатывающей, химической и нефтехимической отраслей, машиностроения, объектами по производству строительных материалов, лёгкой и пищевой индустрии.

Как отмечается в статье⁷³, многие эксперты считают, что Ашхабад взял за основу своего рода синтетическую «китайско-белорусскую» модель социально – экономической политики, причём с добавлением более жёсткого госрегулирования финансово – экономической системы. Это делается с целью концентрации всех экономических ресурсов страны и своевременного их использования (а точнее – распределения) в различных секторах экономики и социальной сферы. Успехам такого курса способствуют невысокая численность и плотность населения; значительные запасы природного газа, нефти, разнообразного химического сырья; наличие надёжных транспортных артерий между регионами и другие.

Государственным органом исполнительной власти Туркменистана, который обеспечивает проведение единой государственной финансовой, бюджетной, налоговой политики, аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и финансовой отчётности, является Министерство финансов Туркменистана.

В настоящее время привлечение иностранных инвестиций в экономику

⁷² Аннаоразов А., Атаев О.К. Вопросы перехода на международные стандарты финансовой отчетности в Туркменистане // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXI междунар. науч.-практ. конф. – Новосибирск: СибАК, 2013, С. 17-21

⁷³ Моммаев Р.Я. Особенности перехода на международные стандарты финансовой отчётности в Туркменистане // Экономическая среда (Орловский государственный университет экономики и торговли). – Орёл. – 2016. - №2 – С. 23-26

Туркменистана происходит в основном в государственном секторе. Наиболее важным фактором этого является предоставление гарантий государством в возврате вложенных средств иностранным инвесторам. С другой стороны, ожидается, что к 2030 году доля негосударственного сектора в ВВП Туркменистана будет составлять 70 %⁷⁴, что также повышает актуальность внедрения МСФО.

В связи с этим в Туркменистане была принята специальная программа преобразования бухгалтерского учёта и аудита. В соответствии с этой программой осуществляется совершенствование оценки статей баланса, другой отчётности, методов оценки ТМЦ, методов амортизации и другие. В программе предусмотрено, что всем главным бухгалтерам и преподавателям высших и средних учебных заведений, ведущим занятия по учётным дисциплинам, необходимо пройти обучение на курсах по финансовому учёту (с возможностью сдачи экзаменов по САР и СРА).

27 ноября 2010 года был принят Закон Туркменистана «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»⁷⁵. Напомним, что соответствующий закон в Украине был принят 16 июля 1999 года, а Н(П)СБУ были введены с 2000 года. В Туркменистане на основе действующих МСФО были разработаны и утверждены национальные стандарты финансовой отчётности (НСФО).

В дальнейшем планируется переход в Туркменистане на МСФО всех предприятий и организаций вне зависимости от отраслевой принадлежности и организационно – правовой формы собственности. Национальные стандарты разработаны как для коммерческих, так и для бюджетных организаций; разработан комплект финансовой отчётности для предприятий малого и среднего предпринимательства.

При подготовке национальных стандартов были учтены особенности экономической политики страны. Так, например, Туркменистан богат полезными ископаемыми разведанных и неразведанных запасов. В связи с этим, был разработан и утверждён НСФО «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». Согласно Программе по приватизации государственных предприятий был принят НСФО «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». На сегодняшний день в Туркменистане приняты и действуют 28 национальных стандартов финансовой отчётности.

Национальными стандартами была установлен новый перечень финансовой отчётности предприятий и организаций Туркменистана. Полный комплект финансовой отчетности согласно Концепции составления и представления финансовой отчётности⁷⁶ и НСФО 1 «Представление финансовой

⁷⁴ Аннаоразов А., Атаев О.К. Вопросы перехода на международные стандарты финансовой отчетности в Туркменистане // Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXI междунар. науч.-практ. конф. – Новосибирск: СибАК, 2013, С. 17-21

⁷⁵ Закон Туркменистана «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности» от 27.11.2010 г. №155-IV / www.minfin.gov.tm

⁷⁶ Концепция составления и представления финансовой отчётности, утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана №12-Ө от 08.02.2012 г. / www.minfin.gov.tm

отчётности»⁷⁷ включает:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупной прибыли;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания (в которых кратко должны быть изложены основные принципы учетной политики, а также даны дополнительные пояснения к отчетности).

Эти формы отчётности подаются за финансовый год, который считается с 1 января по 31 декабря. Также может подаваться промежуточная финансовая отчётность – за квартал, полугодие и девять месяцев.

В Туркменистане определены общие правила (в Украине их принято называть принципами), которые должно принимать во внимание руководство предприятия при составлении и представлении финансовой отчетности. Вот эти общие правила:

- достоверное представление;
- соответствие стандартам;
- допущение о непрерывности деятельности предприятия;
- метод начисления;
- последовательность представления;
- существенность и агрегирование;
- взаимозачет;
- сравнительная информация.

Подробное описание каждого из правил приведено в НСФО 1².

Рассмотрим особенности содержания и структуры основных форм финансовой отчётности Туркменистана. Начнём с формы № 1 – Отчёта о финансовом положении (баланса). Очень важно отметить, что НСФО 1 не регламентирует порядок или формат, в котором должны представляться статьи баланса, а определяет только перечень его статей. Эти статьи должны отличаться друг от друга по характеру или функции в степени, достаточной для того, чтобы их можно было представить отдельно непосредственно в отчете о финансовом положении². Вместе с тем, на сайте Министерства финансов Туркменистана приведена примерная форма баланса, рекомендуемая для туркменских коммерческих компаний. Данная форма баланса представлена в таблице 1 (по данным сайта www.minfin.gov.tm)⁷⁸.

Отметим, что в данной статье рассматривается финансовая отчётность на примере нефтедобывающей компании Туркменистана.

В качестве справочных данных укажем, что официальный курс маната, туркменской денежной единицы, составлял в декабре 2015 года 3,4 маната за 1 доллар США. Отметим также, что в декабре 2016 года официальный курс маната составлял 3,5 маната за 1 доллар США.

⁷⁷ НСФО 1 «Представление финансовой отчётности», утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана №12-О от 08.02.2012 г. / www.minfin.gov.tm

⁷⁸ Официальный сайт Министерства Финансов Туркменистана: www.minfin.gov.tm

Таблица 1 - Форма отчёта о финансовом положении (баланса) предприятий Туркменистана, тыс. манат

I. АКТИВЫ	на 31.12 2015	II. КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	на 31.12 2015
1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		3. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
Нефинансовые долгосрочные активы		Уставный капитал	450
Основные средства	42965	в т.ч. простые акции	
Инвестиционное имущество	7	привилегированные акции	
Биологические активы	-	Эмиссионный доход	-
Нематериальные активы	43	Выкупленные акции	-
Затраты на разработки	52	Резервный капитал	142
Незавершенное строительство	10228	Резервы на переоценку активов	1524
Ценности	-	Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)	76525
Другие нефинансовые долгосрочные активы	2807	Итого капитал, относимый на собственников материнского предприятия	78641
Финансовые долгосрочные активы		Доля неконтролирующих собственников	185
Долгосрочные инвестиции в ценные бумаги, кроме акций	2081	ИТОГО КАПИТАЛ	78826
Долгосрочные инвестиции в акции и другие формы участия в капитале	6448	4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Долгосрочная дебиторская задолженность	1550	Долгосрочные депозиты и специальные счета	-
Другие долгосрочные активы	1134	Долгосрочные долговые ценные бумаги	-
ИТОГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	67315	Долгосрочные кредиты, займы	228
2. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		Долгосрочная кредиторская задолженность	-
Нефинансовые краткосрочные активы		Отложенные налоговые обязательства	1243
Запасы	514	Другие долгосрочные обязательства	3843
Краткосрочные активы, предназначенные для реализации	3422	ИТОГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	5314
Финансовые краткосрочные активы		5. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Краткосрочные инвестиции	3885	Краткосрочные депозиты и специальные счета	-
Краткосрочные займы выданные	-	Краткосрочные кредиты, займы	346
Краткосрочная дебиторская задолженность	15486	Краткосрочная кредиторская задолженность	6804
Денежные средства и краткосрочные депозиты	1216	Другие краткосрочные обязательства	1266
Другие краткосрочные активы	718	ИТОГО КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	8416
ИТОГО КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	25241	ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	13730
ВСЕГО АКТИВЫ	92556	ВСЕГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	92556

В форме баланса предприятия должны приводиться дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение предприятия. Профессиональное суждение о том, следует ли представлять отдельно дополнительные статьи, основывается на оценке следующих факторов: а) характер и ликвидность активов; б) функция активов в рамках предприятия; в) суммы, характер и сроки погашения обязательств.

Предприятие должно раскрыть непосредственно в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия. Степень детализации в представлении информации определяется требованиями стандарта, а также величиной, характером и функциональным назначением соответствующих объектов⁷⁹.

⁷⁹ НСФО 1 «Представление финансовой отчётности», утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана

Рассмотрим форму отчёта о совокупной прибыли (отчёта о финансовых результатах), применяемую в Туркменистане (таблица 2)⁸⁰.

Таблица 2 - Форма отчёта о совокупной прибыли (отчёта о финансовых результатах) за 2015 год, тыс. манат

Показатель	Значение
1	2
Доходы от реализации товаров, работ и услуг	66925
Себестоимость реализованной продукции, товаров (работ и услуг)	(44352)
Валовая прибыль	22573
Коммерческие реализационные расходы	(4234)
Административные расходы	(1059)
Прочие операционные доходы	8632
Прочие неоперационные расходы	(7844)
Операционная прибыль (убыток)	18068
Доходы от инвестиций	346
Финансовые расходы	(551)
Прочие неоперационные доходы	3147
Прочие неоперационные расходы	(4892)
Прибыль (убыток) от неоперационной деятельности	(1950)
Прибыль (убыток) до налогообложения	16118
Расходы по налогу на прибыль (доход)	(4092)
Всего прибыль (убыток) после налогообложения	12026
Доля неконтролирующих собственников	(31)
Прибыль за год, относимая на собственников материнского предприятия	11995
Прочая совокупная прибыль (убыток): в том числе переоценка основных средств и финансовых активов; доля в прочей совокупной прибыли (убытке) ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; курсовая разница по инвестициям в зарубежные предприятия; прочие компоненты прочей совокупной прибыли	83
Общая совокупная прибыль (убыток)	12078
Доля неконтролирующих собственников	-
Совокупная прибыль, относимая на собственников материнского предприятия	12078
Прибыль на акцию, (в манатах)	5,68

Согласно НСФО 1 предприятие обязано представлять все статьи доходов и расходов, признанные в отчётном периоде в едином отчете о совокупной прибыли. Предприятие должно в обязательном порядке представлять дополнительные линейные статьи, заголовки разделов и промежуточные суммы в отчете, когда такое представление является значимым для понимания финансовых результатов деятельности предприятия. При этом необходимо принимать во внимание такие факторы, как существенность, а также характер и назначение соответствующих статей доходов и расходов. Указывается, что предприятие не вправе представлять какие-либо статьи доходов и расходов в качестве чрезвычайных статей отчета о совокупной прибыли. Важно отметить такую особенность подготовки отчёта, заключающуюся в том, что предприятия обязаны представлять анализ расходов, признанных в отчёте, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри предприятия. Выбор формата отчёта зависит от того, какое представление является более надежным и дает более значимую информацию.

В соответствии с методом по «характеру расходов» расходы объединяются в отчете о совокупной прибыли в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу), и не перераспределяются в соответствии с их различным назначением внутри предприятия. Применение второго метода «по функциям расходов» дает разбивку расходов в соответствии с их назначением как часть себестоимости или, например, расходов на реализацию или на ведение административной деятельности. Предприятие, как минимум, раскрывает по этому методу отдельно от других расходов свою себестоимость. Этот метод может дать пользователям более значимую информацию, чем классификация расходов по характеру, но проведение распределения расходов по их назначению может повлечь за собой субъективность распределения и значительные усилия по выработке соответствующего суждения⁸¹. Выбор той или иной формы представления отчёта о совокупной прибыли зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности предприятия. Обе формы позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема реализации (или производства). Руководство предприятия выбирает наиболее приемлемый формат представления отчёта.

Отмечается также что, если сведения о характере расходов полезны для прогнозирования движения денежных средств, то при использовании классификации расходов по функциональному назначению потребуются дополнительное раскрытие информации. В стандартах бухучёта Туркменистана, как и в МСБУ 1 «Представление финансовых отчётов», указано, что предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

Рассмотрим форму отчёта о движении денежных средств, применяемую в Туркменистане (таблица 3)⁸².

Таблица 3 - Форма отчёта о движении денежных средств (прямой метод) за 2015 год, тыс. манат

Показатель	Значение
1	2
I. Движение денежных средств по операционной и неоперационной деятельности	
Поступление денежных средств, всего	
в том числе:	
от реализации продукции, товаров (работ и услуг)	63342
прочая выручка	826
авансы, полученные от покупателей, заказчиков	2285
полученные вознаграждения	-
прочие поступления	173

⁸¹ НСФО 1 «Представление финансовой отчётности», утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана №12-Ӧ от 08.02.2012 г. / www.minfin.gov.tm

⁸² Официальный сайт Министерства Финансов Туркменистана: www.minfin.gov.tm

Закінчення таблиці 3

1	2
Выбытие денежных средств, всего	
в том числе:	
платежи поставщикам за товары (работы и услуги)	(23396)
авансы, выданные поставщикам товаров (работ и услуг)	(3482)
выплаты по оплате труда	(19175)
выплата вознаграждения	-
налоги и другие платежи в бюджет	(13848)
прочие выплаты	(145)
Чистая сумма денежных средств по операционной и неоперационной деятельности	6580
II. Движение денежных средств по инвестиционной деятельности	
Поступление денежных средств, всего	
в том числе:	
реализация основных средств и нематериальных активов	42
реализация других долгосрочных активов	-
реализация финансовых активов	-
полученные дивиденды и вознаграждения	637
прочие поступления	11
Выбытие денежных средств, всего	
в том числе:	
приобретение основных средств и нематериальных активов	(4352)
приобретение других долгосрочных активов	
приобретение финансовых активов	(1921)
предоставление займов	(25)
прочие выплаты	(4)
Чистая сумма денежных средств по инвестиционной деятельности	(5612)
III. Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Поступление денежных средств, всего	
в том числе:	
эмиссия акций и других финансовых инструментов (взносы в уставной капитал)	-
получение займов	568
полученные вознаграждения	-
прочие поступления	10
Выбытие денежных средств, всего	
в том числе:	
погашение займов	(1241)
выплата вознаграждения	-
выплата дивидендов	(1125)
прочие выбытия	(26)
Чистая сумма денежных средств по финансовой деятельности	(1814)
Влияние обменных курсов валют	8
Увеличение +/- уменьшение денежных средств	(838)
Денежные средства и их эквиваленты на начало года	2054
Денежные средства и их эквиваленты на конец года	1216
Для сведений: сумма произведенных взаиморасчетов	582

Информация о движении денежных средств даёт пользователям основу для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также потребности предприятия в использовании этих потоков денежных средств⁸³.

Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

⁸³ НСФО 3 «Отчёт о движении денежных средств», утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана №12-Ў от 08.02.2012 г.

- прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; либо
- косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности; а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности⁸⁴.

При этом, поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода.

Для ведения учета по национальным стандартам в Туркменистане был разработан и принят План счетов бухгалтерского учёта, соответствующий МСФО. Построение плана счетов, согласно национальным стандартам, соответствует расположению статей актива и пассива в балансе и в другой отчётности (например, активы, обязательства, капитал, доходы, расходы). Внутри каждого раздела Плана счетов объекты учета расположены по определённым критериям, например, активы — в порядке возрастания ликвидности — от зданий и сооружений до денежных средств и дебиторской задолженности. Далее – по их заняти в сфере деятельности — основной деятельности, торговой деятельности, административного назначения и т.п.

Общая структура Плана счетов, который применяется в Туркменистане, приведена в таблице 4⁸⁵.

С полным переходом Туркменистана на НСФО каждый экономический субъект, исходя из своих особенностей, сможет самостоятельно конструировать систему бухгалтерских счетов. Степень дробления счетов может достигать восьми знаков и более в кодовом номере. Например, при такой системе первая цифра счёта – 1 означает «доходы», 2 – «расходы» предприятий и организаций, а также государственного и местного бюджетов. Исходя из принятого Плана счетов, были разработаны формы и перечень учётных регистров: журналы – ордера, мемориальные ордера, ведомости и другие.

Таблица 4 - Структура Плана счетов Туркменистана

Номер счёта	Наименование счёта
1	2
	Счета отчёта о финансовом положении (балансовые счета)
	АКТИВЫ
	Долгосрочные активы
	Нефинансовые долгосрочные активы
	Основные фонды
611140	Здания и сооружения

⁸⁴ НСФО 3 «Отчёт о движении денежных средств», утв. приказом Министерства Финансов Туркменистана №12-Ө от 08.02.2012 г.

⁸⁵ Официальный сайт Министерства Финансов Туркменистана: www.minfin.gov.tm

Закінчення таблиці 4

1	2
611240	Машины, оборудование и прочие основные средства
	...
	Финансовые долгосрочные активы
621240	Финансовые долгосрочные активы – внутренние
622240	Финансовые долгосрочные активы – внешние
	Краткосрочные активы
	Нефинансовые краткосрочные активы
	Запасы материальных и оборотных средств
612240	Запасы для производства готовой продукции
612241	Сырьё и материалы
612242	Незавершённое производство
612243	Производственные накладные расходы
612340	Запасы для реализации
612341	Готовая продукция
612342	Товары для реализации
612343	Запасы, предназначенные для собственного использования
	Финансовые краткосрочные активы – внутренние
621250	Денежные средства и краткосрочные депозиты
621850	Краткосрочная дебиторская задолженность
621950	Другие краткосрочные активы
622250	Финансовые краткосрочные активы – внешние
	КАПИТАЛ (Чистые активы)
800050	Уставной капитал
800060	Резервный капитал
800070	Резерв на переоценку активов
800080	Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)
800083	Свод доходов и расходов (<i>транзитный счёт</i>)
	ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	Долгосрочные обязательства – внутренние
631440	Долгосрочные кредиты, займы
631840	Долгосрочная кредиторская задолженность
631940	Другие долгосрочные обязательства
632240	Долгосрочные обязательства – внешние
	Краткосрочные обязательства – внутренние
631450	Краткосрочные кредиты, займы
631850	Краткосрочная кредиторская задолженность
631950	Другие краткосрочные обязательства
632250	Краткосрочные обязательства – внешние
	Счета Отчёта о совокупной прибыли
	ДОХОДЫ
141140	Доходы от инвестиций
	Доходы от операционной деятельности
142100	Доходы от реализации товаров, работ, услуг
145340	Прочие доходы
	РАСХОДЫ
	Операционные расходы
211100	Расходы на персонал
221100	Расходы на материалы и услуги
225140	Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг
231140	Расходы на амортизацию
241100	Финансовые расходы
281900	Прочие расходы
900000	Забалансовые счета

Таким образом, в Туркменистане сложилась система финансовой отчётности близкая по подобию к международным стандартам, учитывающая

при этом и национальные особенности страны. В течение последних лет в Туркменистане планируется полностью внедрить и освоить порядок ведения учета по НСФО. Подобная система учета и отчетности, установленная национальными стандартами, должна облегчить дальнейший переход предприятий страны на МСФО.